

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467
MATÉRIA : IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO - Ex. DE 1993
RECORRENTE : AUTO POSTO SÃO BERNARDO LTDA.
RECORRIDA : DRF EM SANTO ANDRÉ/SP
SESSÃO DE : 26 DE FEVEREIRO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 108-04.012

jrc/

**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -
EMPRESAS REVENDEDORAS DE COMBUSTÍVEL** - No
cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro
mensal por estimativa, nas atividades de revenda de combustível,
a base de cálculo do imposto e da contribuição social será
determinada mediante a aplicação do respectivo percentual sobre
a receita bruta mensal, assim entendida como o produto da venda
das mercadorias adquiridas para revenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
AUTO POSTO SÃO BERNARDO LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE e RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAR 1997

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

participaram, ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, NELSON LÓSSO FILHO, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

RELATÓRIO

AUTO POSTO SÃO BERNARDO LTDA, inscrita no CGC sob o nº 59.115.402/0001-84, recorre a este Conselho de Contribuintes da decisão da Sra. Delegada da Receita Federal em Santo André/SP, que julgou procedente o lançamento formalizado através dos autos de infração de fls. 93 e 140, com base nos fundamentos contidos na ementa da decisão de fls. 163/168, a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE NO CÁLCULO POR ESTIMATIVA - A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, na tributação por estimativa, será determinada, no caso de Postos de Revenda de combustíveis, pela aplicação de 3% sobre a receita bruta mensal auferida, na atividade.

- A falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto e Contribuição Social, dá causa a lançamento de ofício para exigí-los com acréscimos e penalidades legais.

A exigência, portanto, decorre do fato de tendo o contribuinte optado pelo pagamento do imposto de renda mensal calculado por estimativa, tê-lo feito a menor, posto que em desacordo com o que preceituam os artigos 23, caput e 24, caput, combinados com o artigo 14, caput, parágrafo 1º, letra "a" e parágrafo 3º da Lei nº 8.541/92, que definem a base de cálculo do imposto de renda como sendo três por cento a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível.

Idêntica situação ocorreu em relação à contribuição social sobre o lucro, posto que os recolhimentos foram feitos em desacordo com a norma do art. 38, parágrafo 1º da mesma lei.



PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

Em seu apelo a recorrente reitera as razões da inicial, aduzindo em apertada síntese, que:

1. a suplicante tem como atividade o comércio varejista de derivados de petróleo, ou seja, a empresa revende combustíveis diretamente ao consumidor.

2. o preço dos combustíveis é fixado pelo Governo Federal e corresponde ao somatório de:

a) preço de realização de refinaria; b) margem de remuneração fixada para o segmento de distribuição; c) fretes; e d) margem bruta de remuneração para o segmento de revenda.

3. a receita bruta de que trata o art. 14, caput, parágrafo 1º, letra "a", da Lei nº 8.541/92, para as empresas revendedoras de combustíveis, corresponde à margem bruta de remuneração:

4. o entendimento do FISCO, no sentido de considerar como receita bruta aquela resultante do valor de venda ao consumidor, inviabiliza a opção do contribuinte pelo lucro presumido ou estimado, ferindo o princípio da isonomia;

5. "para que não haja ofensa a esse princípio é absolutamente necessário que, a todos os contribuintes, que sejam dentro dos limites da receita fixados pela lei como parâmetros para desobrigá-los da apuração mensal pelo lucro real, possibilitando-lhes a opção pelo lucro presumido ou pelo estimado, seja factível a opção, sem que o lucro resultante seja incompatível com sua atividade.";

6. a própria Receita Federal, examinando a hipótese de omissão de compras de um contribuinte que exerce a mesma atividade da suplicante, concluiu no Parecer CST nº 945, de 04/08/86, da Coordenação do Sistema de Tributação:

GL

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

"Portanto, quando se identificar omissão de compras e se apurar, por presunção, omissão de receita, torna-se possível quantificar também o lucro bruto, o operacional e o lucro real, adicionando-se ao lucro declarado a parcela das importâncias não declaradas (RIR/80, artigo 678, III) correspondente ao lucro omitido, calculada mediante aplicação, sobre cada litro do produto, na diferença entre os preços de venda e de compra, vigente à época da aquisição".

7. "embora se pudesse considerar, "ad argumentando tantum", toda a margem de revenda como receita bruta operacional subsumível na incidência do I.R., posto que de revenda é que, expressamente fala o legislador (Lei 8.541/92, art. 14 parágrafo 1º, al. "a"), fato é que não colheria já, o argumento ilógico e contra legem de que essa receita bruta da revenda compreendesse o universo inteiro dos ingressos financeiros componentes do preço-bomba. Do mesmo modo que se desconsidera, na aferição da base impunível do I.R. analisado, o I.P.I. (porque destacado na nota de venda) - ex potestate legis (Lei 8.541/92, art 14, parágrafo 4º, In fine), não é crível, por exemplo, que se não dê igual tratamento às parcelas que somente transitam no faturamento do Posto, com destino previamente assentado.

A rigor, portanto, e se deseja observar lógica insita à ordem jurídica positiva, os encargos antecipadamente destacados na legislação pertencente ao direito econômico dos combustíveis (isto é, nas planilhas do D.N.C.), cujo destinatário não for o Posto de Revenda, não devem entrar no cômputo final da base de cálculo do I.R. devido pelo referido Posto, ainda que se renda presumida (C.T.N. art 44) se cuide."

8. "se o entendimento do fisco fosse correto, o que se admite apenas para argumentar, o contribuinte estaria em mora no recolhimento por estimativa, e o complemento seria feito na declaração anual. jamais poderia o contribuinte sofrer a multa punitiva do recurso do ano, uma vez que esse imposto não é definitivo."

É o relatório -



PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

VOTO

CONSELHEIRO MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, RELATOR

O recurso é tempestivo e, observados os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Conforme constou do relato, decorre a exigência de insuficiência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro recolhidos por estimativa, relativo aos meses de apuração de janeiro a julho de 1993.

A respeito, dispõe o art. 24, caput, da Lei nº 8.504/92:

"Art. 24. No cálculo do imposto será mensal por estimativa aplicar-se-ão disposições pertinentes a apuração do lucro presumido e dos demais resultados positivos e ganhos de capital, previstas nos arts. 13 a 17 desta Lei, observado..."

Por sua vez, o art. 14, caput, parágrafo 1º, letra "a", parágrafo 3º e parágrafo 4º estabelecem:

"Art. 14. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros.

Parágrafo 1º Nas seguintes atividades o percentual do que trata este artigo será de:

a) três por cento da receita bruta mensal auferida na revenda de combustível;

Parágrafo 3º Para os efeitos desta Lei, a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo 4º Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário."

.....
(os grifos não são do original)

A despeito da clareza da norma inserta no dispositivo legal retrotranscrito, no sentido de estabelecer a determinação da base de cálculo do imposto (caput, parágrafo 1º, letra "a"), conceituar receita bruta (parágrafo 3º) e definir as parcelas que não integram a receita bruta para os fins da lei (parágrafo 4º), defende a recorrente a tese de que, no caso das empresas revendedoras de combustíveis, o conceito da receita bruta deve ser tomado restritivamente como sendo a margem bruta de remuneração.

Preliminarmente, convém assentar que as conclusões contidas no Parecer CST nº 945, de 04/08/86, não têm o alcance que a interessada pretende atribuir, posto que o citado ato administrativo visa apenas a orientar a Fiscalização na hipótese de detecção de omissão de compras.

Concluiu o mencionado parecer que quando se identificar omissão de compras por parte das empresas revendedoras de combustíveis, o imposto de renda suplementar deve incidir sobre o lucro omitido, calculado mediante aplicação, sobre cada litro do produto, da diferença entre os preços de venda e de compra, vigente à época da aquisição.

O caso dos autos trata de coisa diversa, o pagamento do imposto de renda mensal calculado por estimativa.

Pela sistemática introduzida pelo art. 23 da lei nº 8.541/92, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto por estimativa, observadas as regras estabelecidas no art. 14 da mesma lei.

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

A faculdade concedida pela lei, portanto, condiciona-se à observância das regras impostas. E a base de cálculo estabelecida no referido art. 14, como próprio nome indica, é apenas uma base de cálculo, simplificada, provisória, não definitiva.

De acordo com o art. 25 da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica que exceder a opção prevista no art. 23 da mesma lei deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades.

Contudo, se não estiver obrigada à apuração do lucro real nos termos do art. 5º da citada Lei, a pessoa jurídica poderá, no ato da entrega da declaração anual ou de encerramento, optar pela tributação com base no lucro presumido.

Argüi a recorrente de que a prevalecer o entendimento do fisco no sentido de considerar receita bruta como aquela resultante das vendas ao consumidor, tomando o preço da bomba, a opção pelo lucro presumido ou pelo pagamento após estimativa torna-se inviável para as empresas revendedoras de combustível, caracterizando verdadeira discriminação para com o setor e ferindo, por conseguinte, o princípio da isonomia.

Nesse ponto releva lembrar que desde a publicação do Decreto-Lei nº 1.985, de 1981, todas as pessoas jurídicas, autorizadas por lei, cuja receita operacional proviesse da venda de mercadorias adquiridas para revenda, podiam optar pela tributação como base no lucro presumido, mediante aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita operacional bruta:

Mesmo a Lei nº 8.383, de 30/12/91, que tinha como escopo alargar o universo de empresas optantes pela tributação simplificada, manteve o percentual de 3,5% sobre a receita bruta consoante dispõe o art. 40, parágrafo 7º, letra "b" daquela Lei.

A Lei nº 8.541, de 23/12/92, ao contrário de que alega a suplicante, pretendeu dar tratamento diferenciado para o setor, considerando suas peculiaridades. Na letra "a" do parágrafo 1º do art. 14, estabeleceu o legislador novo percentual para fins de cálculo da



PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

tributação com base no lucro presumido:" Três pôr cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível."

É verdade que, mesmo com o tratamento diferenciado concedido ao setor de revenda de combustível pela Lei nº 8.541/92, a tributação pelo lucro presumido não se tornou, em regra, atraente para as revendedoras de combustível. Tanto é que a Lei nº 8.981, de 20/01/95, com aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95, estabeleceu novo percentual:" um por cento sobre a receita bruta auferida na revenda para consumo de combustível derivado de petróleo e álcool etílico carburante." (grifei).

À primeira vista pode parecer que, de fato, a lei nº 8.541/92 não deu um tratamento isonômico às empresas revendedoras de combustível, assim entendido tratar desigualmente os desiguais na exata medida dessa desigualdade.

Contudo, algumas considerações merecem ser feitas.

A primeira é que, em se tratando de tributação simplificada, o legislador defere este tratamento àquelas pessoas jurídicas que não merecem grande controle por parte da administração tributária. Portanto, é uma faculdade concedida ao contribuinte, posto a regra geral de apurações do imposto de renda é com base no lucro real.

A segunda é que a admitir o entendimento da recorrente, ter-se-ia, aí sim, um tratamento altamente discriminatório para com as empresas dos demais ramos de atividades, posto que a margem bruta de remuneração corresponde a um percentual irrisório da receita bruta

Idêntico raciocínio se aplica à opção pelo pagamento do imposto mental calculado por estimativa de que tratam os artigos 23 a 28 da Lei nº 8.541/92.

Os mesmos argumentos expendidos em relação ao imposto de renda se aplicam à contribuição social sobre o lucro, uma vez que o art. 38 da Lei nº 8.541/92 determina

PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

que se aplicam à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

No que pertine ao inconformismo da suplicidade quanto à imposição da multa prevista no art. 4º inciso I, da Lei nº 8.218, de 29/08/91, entendo carecer de propósito o entendimento da recorrente no sentido de só considerar devida a multa de mora.

Dispõe o art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91, verbis

"Art. 4º - nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

(os grifos não são do original)

Da leitura do dispositivo retrotranscrito depreende-se que, nos casos como o dos autos (lançamento de ofício), é de se aplicar a multa de ofício de 100% sobre a diferença do imposto não recolhida.

A norma inserta no art. 40 da Lei nº 8.541/92, apenas ratifica esse procedimento, como se constata:

"Art 40. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto e Contribuição Social o lucro previsto nesta Lei implicará o lançamento de ofício dos referidos valores com acréscimos e penalidades legais." (grifei)

Por sua vez, o estatuído no art. 42 da mesma Lei é claramente dirigido ao contribuinte que se encontre em mora e que regularize espontaneamente sua situação, senão vejamos:



PROCESSO Nº. : 10805-003.378/93-90
RECURSO Nº. : 109.467

"Art. 42. A suspensão ou redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção prevista no art. 23 desta Lei sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento com os acréscimos legais." (grifei)

À vista de todo o exposto, voto por se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) 26 de fevereiro de 1997



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, RELATOR